

POSSIBILIDADE DE UM TRIBUTO POSSUIR ELEMENTOS DA BASE DE CÁLCULO DE OUTRO TRIBUTO: FUNDAMENTOS PARA AFASTAR A INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA CSLL FRENTE O IRPJ

Eriberto Cordeiro Amaral¹

Viviana Monteiro Costa de Souza²

Manoel Gama de Oliveira Neto³

Raphaela Stéphanie Farias de Oliveira⁴

Direito



ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

RESUMO

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atendimento dos objetivos fundamentais, inseridos no art. 3º da Constituição Federal. Este artigo aborda a possibilidade de tributos possuírem elementos da base de cálculo de outro tributo, tendo em vista que o Ordenamento Jurídico Brasileiro. Para corroborar essa possibilidade de utilização destes elementos, será abordada, a Súmula Vinculante 29 do STF, que ao dispor da possibilidade de uma taxa utilizar elementos da base de cálculo de um imposto.

PALAVRAS-CHAVE

Bitributação. Constitucionalidade. Base de Cálculo. Imposto.

ABSTRACT

The collection of taxes shown as the main source of government revenue, aimed at meeting the basic goal, inserted into art. 3 of the Federal Constitution. This article discusses the possibility of taxes having elements of other tax calculation basis, given that the Brazilian legal system. To corroborate this possible use of these elements will be addressed, the Binding Precedent 29 of the Supreme Court, which to be allowed to use a fee calculation base elements of a tax.

KEYWORDS

Double Taxation. Constitutionality. Calculation Basis. Tax.

1 INTRODUÇÃO

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atendimento dos objetivos fundamentais, inseridos no art. 3º da Constituição Federal tais como a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização tendente a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem estar da coletividade (SABAGG, 2012)

Este artigo aborda a possibilidade de tributos possuírem elementos da base de cálculo de outro tributo, tendo em vista que o Ordenamento Jurídico Brasileiro traz a vedação dos tributos terem bases de cálculo idênticas, pelo princípio da vedação à bitributação.

Para corroborar essa possibilidade de utilização destes elementos, será abordada, a Súmula Vinculante 29 do STF, que ao dispor da possibilidade de uma taxa utilizar elementos da base de cálculo de imposto, questão esta que já foi amplamente discutida no Supremo Tribunal Federal que proferiu várias decisões sobre o tema.

Por fim, será exemplificada a possibilidade de utilização de alguns elementos da mesma base de cálculo na Contribuição Sobre o Lucro Líquido e no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

2 DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS E SUA ORIGEM

A história do Direito Tributário é de certa forma recente e independente dos outros ramos do Direito. Pode-se observar que as leis tributárias participam da história da civilização há pouco tempo, diferente dos tributos em si, que são tão antigos quanto à história do homem vivendo em sociedade.

Os primeiros registros da cobrança de impostos são do Egito Antigo, cerca de 10.000 a.C., e essa prática é o que sustenta o governo dos países até hoje. Entre o Egito Antigo e o surgimento das nações contemporâneas, a partir de 1.700 d.C. (com declaração de independência, constituição e leis para o cidadão), a cobrança de impostos era feita a critério dos reis, nobres e senhores, donos das grandes porções de terra, o que gerava uma taxaço impiedosa de tributos e a escravizaço dos trabalhadores, cada vez mais devedores.

No Brasil, os primeiros registros de tributaço são de 1888 e sob regime da Princesa Isabel, que baixou o decreto para regulamentar a cobrança do “Imposto de Indústrias e Profissões” – algo parecido com o Imposto de Renda, criado somente em 1922.

Somente em 1966, foi criada uma legislaço própria para a tributaço. O Código Tributário Nacional foi um diploma revolucionário na historia do Brasil por ter conseguido, de forma sucinta, clara e precisa, apresentar alicerces para a construçáo de uma teoria do tributo e das novas bases para a relaço entre fisco e contribuinte (MARTINS, 2005, p. 29-31).

De acordo com o Art. 3º do Código Tributário Nacional (1966), tributo vem a ser toda prestaço pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo deverá ser pago em dinheiro, não poderá ser pago em prestaço de serviços, nem em trabalho (in labore) ou bens (in natura).

Desta feita, verifica-se inicialmente, que apenas pode ser prestaço pecuniária, ou seja, todo tributo será deduzido da renda dos contribuintes, como leciona Klaus Tipke (2012, p. 18), traduzido por Luiz Dória Furquim:

Todos os impostos (prestações pecuniárias) que existem – independentemente de sua denominação e do objeto imponible mencionado pelo legislador – são apenas diferentes formas de aparição do gravame sobre a renda (acumulada). Por isso há apenas uma fonte imponible, a saber, a renda (acumulada). O legislador sempre abastece o fisco dessa fonte, por mais que invente novos impostos. Muitos estudiosos dos tributos não alcançam essa idéia básica e ficam desorientados pela multiplicidade dos tributos. Eles classificam os impostos segundo conexões externas, técnicas e buscam atrás dos tributos em espécie com seus objetos próprios e sua própria base de cálculo uma

fonte impositiva especial, a essa altura também as diversas fontes de rendimento (trabalho, patrimônio, combinação de ambos, herança ou doação) sempre não diferenciando-as da única fonte impositiva. O sistema tributário justo deve ser construído a partir da convicção de que existe somente uma fonte impositiva. Deve-se acrescentar que no âmbito dos tributos empresariais somente existe apenas uma fonte tributária, o lucro. Lucro é o excedente, que a empresa gerou.

Neste sentido, o que de fato acontece é a geração de cobrança de tributos por diferentes situações e fatos geradores, pois a pecúnia será sempre proveniente da renda do contribuinte.

Não consistindo em ato ilícito, pois os tributos, nada mais são do que formas de o estado arrecadar dinheiro dos contribuintes para custear os serviços básicos que a Constituição o obriga, tais como: saúde, educação, lazer, segurança, dentre outros. Serviços estes, que são primordiais para a manutenção de toda e qualquer sociedade. Por essa razão o tributo não pode ser visto como uma “punição” ao contribuinte, e sim como um dever de todos.

3 DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

De acordo com Aliomar Baleeiro (2013), a base de cálculo de um tributo, pode ser definida como uma espécie de ordem de grandeza, colocada na consequência da norma criadora de um determinado tributo. Ela serve para mensurar o elemento descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do chamado dever tributário, bem como sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.

Na lição de Eduardo Sabbag (2015, p. 61):

[...] a base de cálculo é uma ordem de medida dimensional do fato impositivo, ofertando-lhe a exata expressão econômica. Não pode existir imposto com base de cálculo de taxa, ou taxa com base de cálculo de imposto, sob pena de constituirmos um tributo pelo outro [...].

Dessa forma, tem-se que a base de cálculo é uma ordem de grandeza, que possibilitará ao ente tributante mensurar a quantidade de imposto que deverá ser pago por cada contribuinte, adequando a quantidade de tributo a ser paga à situação financeira de cada contribuinte, conforme determina o Princípio da Capacidade Tributária.

Diga-se ainda que a base de cálculo pode delinear a espécie tributária, desde que não haja definição da espécie tributária na lei instituidora do tributo, conforme artigo 154 da Constituição Federal de 1988, abaixo reproduzido:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL, 1988).

Ou seja, a espécie tributária pode ser definida pela hipótese (previsão legal) ou pela base de cálculo e fato gerador se não houver a definição legal de sua espécie.

Além de uma ordem de grandeza, a base de cálculo possui, ainda, o chamado método de conversão, que consiste em um desdobramento da ordem de grandeza, pois a ordem de grandeza é mais abrangente que o método de conversão, onde este é composto pelas unidades de medidas (peso metro, valor etc.) já aquela consiste no que está sendo dimensionado para que após, seja aplicado o método de conversão e seja determinado o valor do tributo.

4 VEDAÇÃO A BITRIBUTAÇÃO E “NON BIS IN IDEM”

A bitributação ocorre quando dois ou mais entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tributam sobre idêntico fato gerador ou idêntica base de cálculo. Há certa invasão inconstitucional de competência, visto que um ente federativo está invadindo a competência fixada para outro ente federativo. Noutra banda, o *bis in idem* dá-se quando um mesmo ente federativo tributa um único fato mais de uma vez. Desta feita, o *bis in idem* corresponde à criação de um tributo com a mesma natureza jurídica de outro tributo já existente.

De acordo com Leonardo Sia (2011), o *bis in idem* não é em princípio, inconstitucional, pois não há no texto constitucional brasileiro uma genérica vedação expressa a tal instituto e quem tem competência para instituir tributo sobre um determinado fato gerador pode fazê-lo por meio de uma ou várias normas. Na prática, o *bis in idem* equivale a uma majoração da alíquota do tributo, pelo que poderia incorrer em inconstitucionalidade caso restassem violados os princípios da capacidade contributiva e vedação ao confisco.

A bitributação ocorre quando duas pessoas jurídicas de direito público tributam por meio de duas normas, uma de cada ente, o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Em princípio, pode-se perceber inconstitucionalidade em razão da violação das normas constitucionais de competência tributária, ou seja, na bitributação é muito provável que uma das pessoas de direito público esteja invadindo a competência tributária da outra.

Se a bitributação estiver prevista no próprio texto constitucional, não haverá qualquer inconstitucionalidade, pois a Constituição Federal teria atribuído competência tributária para duas pessoas jurídicas de direito público, e podemos ter o exemplo da importação de produtos industrializados, onde incidem impostos de importação.

A esse respeito, discorre o jurista Eduardo Sabbag (s.d.), em artigo disponibilizado em seu portal:

A bitributação jurídica, que é inconstitucional, não se confunde com a bitributação econômica, conhecida como *bis in idem*, que é o fato de uma mesma entidade política tributar duas vezes, isto é, o ente tributante institui um adicional. [...]. O *bis in idem* nada tem de inconstitucional devendo, no entanto, respeitar o princípio da capacidade contributiva e não implicar em exacerbação tributária de tal ordem, que venha a caracterizar o efeito confiscatório do tributo. [...] *Bis in idem* é o posicionamento de um ente tributante, que cobra mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador. Bitributação é o posicionamento de mais de um ente tributante, cobrando um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador. De forma simples, a bitributação representa o fenômeno onde mais de um ente tributante cobra um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador.

A jurisprudência mostra-se no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO. CSLL. LUCRO. BASE DE CÁLCULO. PROVISÃO PARA O IR. Temos dois tributos incidindo sobre o lucro das empresas - a CSLL e o IR -, ainda que com critérios distintos para a apuração das respectivas bases de cálculo. E não há impedimento a que tal aconteça, pois é constitucionalmente vedado o *bis in idem* entre impostos (art. 154, I) e o *bis in idem* entre contribuições de seguridade social (art. 195, § 4º c/c o art. 154, I), mas não entre imposto e contribuição. Não agride o conceito de lucro constar, como base de cálculo da CSLL, o resultado ajustado, assim considerado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL. A não exclusão da provisão do IRPJ não implica tributação daquilo que não é lucro, mas, sim, afasta a redução da base de cálculo que decorreria da incidência de imposto que incide, ele próprio, sobre o lucro. (TRF-4, Relator: MARCOS ROBERTO ARAUJO DOS SANTOS. Data de Julgamento: 04/02/2009, PRIMEIRA TURMA).

Existem duas situações que a bitributação é legítima. A primeira decorre da possibilidade que a União institua em caso de iminência ou guerra extrema, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência, conforme preconizado no art. 154, II da Constituição Federal. Nesta hipótese a União poderia instituir um novo IR quanto um novo ICMS. No primeiro caso haveria *ibis in idem* e no outro, bitributação.

A segunda situação consiste na hipótese envolvendo Estados Nações diversas, principalmente no que concerne à tributação da renda, por exemplo, quando uma pessoa no Brasil recebe rendimentos relativos a trabalhos relacionados na Bolívia e nos Estados Unidos, os dois estados podem cobrar Imposto de Renda (IR), tendo a legítima bitributação.

Ora, se o tributo decorre de uma única fonte (renda do contribuinte), não poderia haver vedação genérica pelo ordenamento jurídico de *bis in idem*, pois se estaria indo de encontro a toda a sistemática tributária brasileira.

Nesse sentido, o Desembargador Federal Leandro Paulsen afirma que (2014, p. 89-90):

São muitos os tributos que incidem sobre bases já oneradas por outros tributos, seja implícita e mediatamente ao longo do seu processo de produção e comercialização, seja de modo explícito e imediato. (...) A sobreposição econômica de tributos é, aliás, decorrência natural de que, a rigor, os diversos fatos geradores e bases de cálculo constituem retratos parciais da riqueza existente, tomada sob perspectivas e em momentos específicos para uma melhor distribuição do ônus tributário entre as pessoas. A riqueza é uma só, sendo identificada para fins de tributação por ocasião da sua percepção, da sua acumulação ou do seu consumo pela eleição, por lei, de inúmeros fatos geradores de obrigações tributárias.

Convém trazer a baila trecho do julgamento do RE 212.209 onde o ministro Ilmar Galvão se pronunciou da seguinte forma:

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do § 2º

do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

5 DA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE TAXA COM BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA A DE UM IMPOSTO (SÚMULA VINCULANTE 29)

Vale ressaltar que a Constituição Federal de 1988 não traz vedação a possibilidade de tributos conterem elementos da base de cálculo de outro, traz apenas a vedação da taxa conter base de cálculo idêntica a de um tributo, como pode ser verificado e seu art. 145 § 2º, afirma que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Essa vedação diz respeito ao fato de ser criado imposto disfarçado de taxa, o que constitui uma grande incompatibilidade, posto que a taxa requeira a prestação de um serviço específico e divisível e contra prestação do contribuinte para ressarcir o estado do custo com este serviço (referibilidade), já o imposto não, apenas visa o aumento dos cofres públicos, ou seja, não possui destinação específica (não referibilidade).

Entendimento que pode ser corroborado pela Súmula Vinculante 29 do STF: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

Súmula que teve como precedente representativo o julgamento do RE 576.321 RG-QD de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski julgado em 04.12.2008, DJE de 13.02.2009.

Vale ressaltar que no caso de instituição de taxa com mesma base de cálculo de imposto, um ente estaria invadindo competência tributária de outro ente, indo de encontro à Constituição Federal que delimitou a competência de cada ente tributante.

6 DEFINIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As Contribuições Sociais são tributos de competência da União, conforme insculpido no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal de 1988⁵, criadas para

5 Art. 149, CF/88 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo [...].

resguardar/custear a Seguridade Social, arrecadadas pela União. Para melhor entendimento sobre o conceito de Contribuições Sociais, discorre o mestre Kiyoshi Harada (2012, p. 332):

[...] é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediadamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes).

Possuem previsão constitucional no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, bem como no artigo 195 da mesma Carta Política⁶.

As contribuições sociais, como gênero, dividem-se em três espécies: Contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. Exercem função parafiscal, no entanto, há algumas que exercem função extrafiscal⁷.

As contribuições sociais previstas no artigo 195 da Carta Magna de 1988 destinam-se ao financiamento da seguridade social. A sociedade, como um todo, financia a seguridade social, de forma indireta (receitas oriundas de recursos dos entes públicos) ou direta (receitas oriundas das contribuições específicas).

Conforme o artigo 195, §6º da Constituição Federal, as contribuições para o resguardo da seguridade social serão cobradas 90 dias após a publicação da lei que a instituiu ou modificou (SABBAG, 2012). A seguir, quadro explicativo elaborado pelo Professor Sabbag (2012, p. 118) a respeito da anterioridade aplicada às contribuições:

6 Art. 195, CF/88 – A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

7 Segundo Hugo de Brito Machado (2011, p. 68), o tributo terá função: (a) extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros e (b) parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Quadro 1 – Anterioridade aplicada às contriuições

Tipo de Contribuição	Anterioridade	Artigo	Termo a quo
Social – previdenciárias.	Nonagesimal ou Mitigada (Noventena ou noventalidade).	Art. 195, § 6º, CF	Publicação da lei que houver instituído ou modificado .
Profissionais, Interven-tivas (CIDEs) e Sociais (não previdenciárias).	Anterioridade comum + Anterioridade de 90 dias (EC n. 42/2003).	Alínea “b” + Alínea “c” (Art. 150, III, CF)	Publicação da lei que houver instituído ou aumentado .

Fonte: Sabbag (2012, p. 118).

As contribuições sociais para a seguridade social previstas nos incisos do artigo 195 da Carta Magna passaram a possuir quatro fontes de custeio da seguridade social, a partir do advento da Emenda Constitucional 42/2003: as contribuições pagas pelos empregadores e empresas (4ª fonte de custeio – artigo 195, inciso I da CR/88), aquelas pagas pelos trabalhadores (3ª fonte de custeio – artigo 195, inciso II da CR/88), as contribuições incidentes sobre a receita dos concursos de prognósticos (2ª fonte de custeio – artigo 195, inciso III da CR/88) e, por fim, aquelas pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior (1ª fonte de custeio – artigo 195, inciso IV da CR/88) (HARADDA, 2012).

As contribuições sociais, previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, são as seguintes: Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos, Contribuição ao PIS/PASEP, Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (SABBAG, 2012).

7 ASPECTOS JURÍDICOS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi implementada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, possuindo previsão no artigo 195, inciso I, alínea “c” da Constituição Federal c/c artigo 28 da Lei nº 9.430/96. Possui por fato gerador o lucro das pessoas jurídicas e como base de cálculo o valor do resultado do exercício, ou seja, o lucro contábil, que não corresponde necessariamente ao lucro real para fins de incidência da alíquota do imposto sobre a renda; sendo bastante peculiar às suas normas de apuração e de pagamento e às do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (STF, 2009).

A alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido corresponde a 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e a 15% (quinze por cento), no

caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ (SECRETARIA..., [s.d.]).

O Sujeito Passivo da CSLL são as pessoas jurídicas ou equiparadas a esta. Já o sujeito ativo é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

Percebe-se que a pessoa jurídica que escolher pela incidência do IR por lucro real, presumido, arbitrado ou por estimativa deverá agir da mesma maneira com o CSLL, pois não é possível que optar pelo IR por lucro presumido e a CSLL por estimativa. Sobre esse aspecto o STF se pronunciou no dia 9 de maio de 2013, que as empresas não podem deduzir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da apuração da base de cálculo do próprio tributo e da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

O pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é feito por intermédio do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) em agências bancárias integrantes da Receita Federal.

8 ASPETOS JURÍDICOS DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURIDICA (IRPJ)

O IRPJ foi regulamentado pela Lei 9.430/1996 e incide sobre a renda das pessoas jurídicas. Tem seu recolhimento efetuado pela Receita Federal (OS PRINCIPAIS IMPOSTOS ..., 2013).

A tributação das Pessoas Jurídicas, seja por opção, ou seja, por determinação legal, ocorre da seguinte maneira: Simples, Lucro Presumido (consistindo na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta), Lucro Real (apurado com base em contabilidade real), Lucro Arbitrado (decorrente da impossibilidade de se apurar o lucro da pessoa jurídica pelo critério real ou presumido em razão do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias). Sua base de cálculo do imposto, determinada conforme a lei vigor na data da ocorrência do fato gerador é o lucro real, presumido ou arbitrado, relacionado ao período de apuração (IMPOSTO DE RENDA..., [s.d.]).

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas resulta de procedimento complexo, integrada que e por ingressos e saída de recursos, acréscimos e decréscimos no valor intrínseco de bens, tudo computado dentro de certo período.

A alíquota padrão é de 15% sobre o lucro real. Há, ainda, um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R\$ 20.000, conforme o art. 2º, parágrafos 1 e 2 da Lei 9.430/96, ficando o percentual nesses casos, em 25%, sendo 15% + 10%.

O fato gerador engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente “na fonte”, o lucro, sendo de periodicidade trimestral. O lucro da pessoa jurídica ou equiparada à jurídica pode ser obtido pelos critérios de apuração real, presumida ou arbitrada.

Conforme já fora visto anteriormente, a CSLL possui por fato gerador o lucro das pessoas jurídicas e como base de cálculo o valor do resultado do exercício, isto é, o lucro contábil, que não corresponde necessariamente ao lucro real para fins de incidência da alíquota do imposto sobre a renda. Sendo as normas de apuração e de pagamento bem semelhantes.

9 COSTITUCIONALIDADE DA POSSIBILIDADE DE COBRANÇA SIMULTÂNEA DA CSLL E IRPJ (JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 582.525/SP, RELATOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA)

Muito se discute acerca da relação desses tributos, porquanto possuem normas semelhantes e quase idêntica tributação: o lucro. A discussão envolve os institutos da bitributação e do bis in idem na relação entre estes tributos, CSLL e IRPJ.

Outra discussão recente acerca da CSLL e do IRPJ diz respeito à dedução do valor da CSLL para efeito de apuração de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do IRPJ. A CSLL é voltada ao financiamento da seguridade social e é devida pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, incidindo sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ. Com a entrada em vigor da Lei nº 9.316/96, vedou-se que o valor devido a título de CSLL fosse subtraído de sua própria base de cálculo e para efeito de determinação do lucro real, que serve de base de cálculo ao IRPJ.

Entendia-se que a CSLL representa uma despesa operacional, imprescindível ao desenvolvimento das atividades empresariais, devendo ser deduzidas para fins de determinação da renda real da pessoa jurídica, assim compreendido o acréscimo patrimonial disponível, sujeito à tributação, conforme insculpido no art. 153, III, da Constituição c/c os arts. 43 e 44 do CTN. Desta feita, o valor devido a título de CSLL não poderia ser considerado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, sob pena de descaracterizar-se o conceito de renda.

Ocorre, porém, que este argumento não logrou êxito, prevalecendo o entendimento de que o valor da CSLL não deve ser considerado despesa operacional ou primordial para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, visto que pela leitura do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), despesas operacionais são os gastos não computados nos custos necessários à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora; necessárias são as pagas ou incorridas para a realização das

transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ou seja, nem todas as despesas são imprescindíveis para a apuração do IRPJ¹².

Por esta razão, entende-se indevida a dedução da base de cálculo da CSLL do IRPJ, vejam-se ementas a este respeito:

IRPJ – DEDUÇÃO DO VALOR DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO. A jurisprudência do Supremo é no sentido da impossibilidade de dedução, do valor relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ - Recurso Extraordinário nº 582.525/SP, relator ministro Joaquim Barbosa, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 9 de maio de 2013. AGRAVO – CARÁTER INFUNDADO – MULTA. Surgindo do exame do agravo a convicção sobre o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (STF - RE: 451891 PR , Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/09/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-184 DIVULG 18-09-2013 PUBLIC 19-09-2013)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. IRPJ. DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO RESP 1.113.159/AM, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF. SOBRESTAMENTO DO FEITO NO STJ. DESNECESSIDADE. [...] 3. Nos termos da jurisprudência desta Corte, "inexiste qualquer ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSLL na apuração do lucro real". Precedente: REsp 1.113.159/AM, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 25/11/2009, processado sob o regime do art. 543-C do CPC. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no REsp: 1290624 RS 2011/0263091-0, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 11/06/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/06/2013).

Em linhas gerais, pode-se perceber que a matéria foi recentemente decidida e considera-se, que não há inconstitucionalidade na tese de não dedutibilidade da base de cálculo da Contribuição Sobre o Lucro Líquido do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

10 CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, pode-se concluir que inexistente vedação constitucional de *bis in idem*, tendo em vista que é possível um tributo utilizar elementos da base de cálculo de outro, sendo vedada a identidade de base de cálculo.

Ora, se a renda é a única fonte de tributação, logo, não se poderia haver tal vedação, pois estaria indo de encontro a todo o ordenamento jurídico. Entretanto, a única vedação constitucional nesse sentido é a de ser instituída taxa com mesma base de cálculo de tributo (por absoluta incompatibilidade entre as referidas espécies de tributo). Neste sentido, a bitributação é vedada, pois como a própria constituição reparte as competências de cada ente tributante, na bitributação um ente estaria invadindo a competência de outro, tendo em vista que seriam dois entes a tributar o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador e mesma base de cálculo.

Porém se a bitributação estiver prevista na constituição, será plenamente aceitável, nos impostos extraordinários. Nesta hipótese a União poderia instituir tanto um novo IR quanto um novo ICMS.

Com isso foi trazida a baila a recente decisão do STF, que analisou a constitucionalidade da incidência de contribuição social sobre o lucro líquido e imposto de renda da pessoa jurídica e o supremo decidiu que não há inconstitucionalidade na tese de não dedutibilidade da base de cálculo da CSLL do IRPJ.

Desta feita, fica evidente que os tributos poderão, e até mesmo deverão, utilizar elementos da base de cálculo de outros tributos, posto que, se assim não fosse, estariam esgotadas as possibilidades de serem criados novos tributos, ou ainda muitos tributos não poderiam ter sido instituídos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013

BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27 mar. 2015.

BRASIL. **Constituição Federal da República de 1988**. Brasil, 1988.

BRASIL. **Lei nº 7689 de 15 de Dezembro de 1988**. Brasil, 1988.

BRASIL. **Lei nº 9316, de 22 de novembro de 1988**. Brasil, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula Vinculante 29**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>> Acesso em 27 mar 2015

HADARA. Kkiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IMPOSTO DE RENDA - Pessoa Jurídica. **Portal Tributário**, (s.d). Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/irpj.html>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBEN, Rodrigo Santos Masset (Coord.). São Paulo: MP, 2005.

OS PRINCIPAIS IMPOSTOS: ICMS / ISS / IPI / PIS / COFINS / IRPJ e CSLL. **Portal educação**, 8 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/gestao-e-lideranca/artigos/42563/os-principais-impostos-icms-iss-ipi-pis-cofins-irpj-e-csll>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6.ed. rev. e atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário – 50 perguntas frequentes**. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1347483764820.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

SECRETARIA da Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL** [s.d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribCsl/Default.htm>>. Acesso em: 13 nov. 2013.

STF nega dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da base. **Correio brasileiro** [s.d.]. Disponível em: <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2013/05/09/interna_politica,365261/stf-nega-deducacao-da-contribuicao-social-sobre-o-lucro-liquido-da-base.shtml>. Acesso em: 12 nov. 2013.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução: FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Serio Antonio Fabris, 2012.

Data do recebimento: 13 de Abril de 2015

Data da avaliação: 20 de Abril de 2015

Data de aceite: 27 de Abril de 2015

1 Aluno regular do Doutorado em Direito Penal – UBA/AR. Pós Graduado em Direito Público Material pela Universidade Gama Filho. Especialista em Penal e Processo Penal pela Faculdade Maurício de Nassau e Escola Superior de Magistratura de Pernambuco. Professor de Direito Tributário, Direito Penal e Prática Jurídica na Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE. Assessor de magistrado (TJPE). Coordenador e coautor do livro Reflexões e Perspectivas dos Direitos e Garantias Constitucionais. Autor de outras publicações jurídicas. E-mail: eribertocordeiro@yahoo.com.br

2 Bacharela em Serviço Social pela UFPE. Graduanda do 7º período do curso de Direito da Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE. E-mail: vivianamonteiro@hotmail.com

3 Graduando do 7º período do curso de Direito da Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE. E-mail: maninhogama@hotmail.com

4. Graduada em Direito pela Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE. Advogada. E-mail: raphaela_stephanie@hotmail.com